

## ЭКОНОМИКА

**Гужвина Наталья Сергеевна**

канд. экон. наук, доцент

Азово-Черноморский инженерный институт

ФГБОУ ВПО «Донской государственный аграрный университет»

г. Зерноград, Ростовская область

### УПРАВЛЕНИЕ СЕБЕСТОИМОСТЬЮ ПРОДУКЦИИ

***Аннотация:** в данной статье рассматривается вопрос необходимости внедрения системы управления затратами в условиях рыночных отношений. Исследователь отмечает, что решение различных управленческих задач в контуре управления себестоимостью продукции требует применения различных вариантов учета доходов и расходов и применения различных расчетных процедур. Автором в работе рассмотрена методология процедур проектирования управленческого учета с целью управления себестоимостью.*

***Ключевые слова:** прибыль, ресурсы, сокращение затрат, управление себестоимостью.*

В условиях рыночных отношений проблемы повышения рентабельности производства связаны с необходимостью внедрения системы управления затратами. Результатом внедрения такой системы может быть сокращение затрат в условиях сложившихся объемов выпуска, что оказывает несравнимо больший эффект на показатели прибыли, чем увеличение объема продаж. Это достигается в рамках функционирующей системы управления себестоимостью.

Ключевым шагом к постановке системы управления себестоимостью продукции является составление полного реестра всех затрат предприятия, в связи с чем необходимо разработать модель предприятия, включающую все происходящие на нем бизнес-процессы. Эта модель позволит выявить перечень всех расходов, а также сопоставить их по значимости. Кроме того, конкретизация

общей модели управления себестоимостью продукции требует определения функций и задач, решаемых системой управления, что, в свою очередь, невозможно без построения определенных классификационных группировок затрат.

Выявив все виды затрат на предприятии, целесообразно составить диаграмму, показывающую удельный вес каждого вида затрат в общей сумме. Это позволит определить значимые издержки – те, которые занимают значительную долю в суммарных расходах. Такую диаграмму можно построить не только для текущего периода, но и в ретроспективе на отчетные даты. Это даст не только динамику изменения соотношений долей затрат, но и заранее выявит издержки, которые станут значимыми в ближайшем будущем. Управленческий контроль при этом должен быть сосредоточен именно на значимых издержках, так как существенную экономию дают статьи издержек, составляющие более 10% от всех расходов предприятия.

Эмпирическое правило говорит, что 80% эффекта достигается за счет контроля 20% видов затрат. Однако не все значимые издержки допускают какого-либо сокращения. В связи, с чем необходимо выявить контролируемые издержки, поддающиеся управлению, как, например, расходы на рекламу. Контролируемые значимые издержки – это те элементы объектов управления, без учета которых невозможно управлять себестоимостью и на которые оказывается управляющее воздействие.

Типичным примером неконтролируемых издержек являются расходы на содержание социальной инфраструктуры. Неконтролируемыми часто бывают затраты на ресурсы и материалы, поставляемые естественными монополиями, а также затраты на уникальные материалы и услуги.

Последовательность действий по внедрению системы управления себестоимостью также приводит к необходимости избрания метода отнесения затрат на

единицу продукции. Использование того или иного метода зависит от отраслевой принадлежности предприятия, от специфики производства, от принципов распределения комплексных затрат и ряда других факторов.

И, наконец, соотнесение методов калькуляции себестоимости с задачами управления даст возможность определить, что для решения разнообразных задач необходимы различные методы.

Следует отметить, что принятие организационных решений с целью управления себестоимостью невозможно без регулярного управленческого учета, призванного обеспечить информацией лиц, принимающих решения. То есть применение процедур выработки принятия и реализации решений подразумевает наличие системы управленческого учета, обеспечивающей выработку решений адекватной, точной и своевременной информацией. Процедуры управленческого учета для вышеназванной цели должны проектироваться. Методология такого проектирования заключается в следующем.

Прежде всего, необходимо выделить объект управления, продукт и модель желаемого выхода. Например, предприятие производит продукты или услуги. Для их производства оно тратит некоторые ресурсы – сырье и материалы, комплектующие и полуфабрикаты, энергию, труд производственных рабочих, использует помещение и оборудование и пр. Целью управления себестоимостью продукции является обеспечение максимально эффективного использования этих ресурсов для производства отдельного количества продукта. Хотелось бы подчеркнуть, что именно повышение эффективности использования ресурсов, а не сокращение затрат ресурсов является целью управления. Если ставить своей задачей сократить затраты, то можно прийти к предельному минимуму – ничего не производить и, соответственно, ничего не тратить. Так задача ставиться не может.

Эффективный уровень затрат ресурсов на производство определенного количества продукта задается операционными сметами, которые являются результатом процесса опытного планирования. Операционные сметы представляют собой не что иное, как модель желаемого выхода, определяя требование к продукту с точки зрения структуры затрат ресурсов на его производство.

Естественно, что на практике происходят постоянные отклонения от заданного сметами уровнями потребления ресурсов. Эти отклонения возникают вследствие как объективных, так и субъективных причин – повышения тарифов на электроэнергию, роста цен на сырье, стремления подразделений расширить свой штат и т. д. Поэтому необходимо своевременно выявить возникшие отклонения и предпринимать действия по их уменьшению или устранению негативных последствий. Это достигается путем сравнения фактической и плановой себестоимости и структуры расходов в их динамике. При этом существенно иметь возможность по данным учета восстановить виновников отклонения – подразделение или конкретное лицо, и причины отклонений (например, завышенная по сравнению с плановой покупная цена конкретной комплектующей детали). Выявление причин отклонения и виновников отклонений являются классическими функциями управления. В результате должно быть сделано следующее:

- сформирован список альтернатив устранения отклонений фактической себестоимости от плановой;
- принято решение о выборе одной из альтернатив;
- реализовано решение.

Такие мероприятия составляют процесс управления себестоимостью. В соответствии с рассмотренной моделью управления себестоимостью продукции рассмотрим возможные типы отклонений параметров объекта управления. Для каждого типа отклонений предусмотрена управленческая задача, решение которой приведет к уменьшению отклонений (таблицы 1–4).

Таблица 1

## Задача 1

Управленческая ситуация 1	Метод решения проблемы	Входная информация
<p>Повышение спроса на продукцию привело к необходимости увеличения производства. Производственные мощности предприятия позволяют осуществить такое увеличение.</p> <p><i>Направление решения проблемы:</i> Определить целесообразность расширения производства, т. е. рассмотреть возможность заключения дополнительного заказа.</p>	<p>Провести анализ соотношения предлагаемой цены и переменных затрат на производство продукции на основе калькуляции себестоимости, полученной методом Direct Costing.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– калькуляция себестоимости, составленная с использованием метода Direct Costing для текущего объема производства;</li> <li>– объем продаж для текущего состояния;</li> <li>– сложившаяся цена при текущем объеме производства;</li> <li>– максимальная производственная мощность;</li> <li>– объем предлагаемого расширения производства (объем заказа);</li> <li>– предлагаемая рынком цена на дополнительно произведенную продукцию.</li> </ul>
<p style="text-align: center;"><i>Алгоритм решения:</i></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Оценить возможность производства дополнительной продукции путем сравнения максимальной производственной мощности с суммой текущего объема продаж и объема предлагаемого расширения производства.</li> <li>2. Просуммировать все статьи калькуляции себестоимости, относящиеся к постоянным затратам, и определить полную величину постоянных издержек.</li> <li>3. Просуммировать все статьи калькуляции, относящиеся к переменным затратам, и определить переменную составляющую себестоимости продукции.</li> <li>4. Рассчитать переменные затраты на производство с учетом нового заказа.</li> <li>5. Рассчитать объем выручки для расширенного производства.</li> <li>6. Определить маржинальный доход с учетом расширения объемов производства (выручка, уменьшенная на сумму переменных затрат).</li> <li>7. Определить прибыль при расширении производства (разница между маржинальным доходом и полной величиной постоянных издержек).</li> <li>8. Определяя возможность принятия (или отказа) решения о расширении объемов производства, необходимо сравнить полученный результат с текущей величиной прибыли.</li> </ol>		

Таблица 2

## Задача 2

Управленческая ситуация 2	Метод решения проблемы:
<p>Увеличение рыночной стоимости материалов явилось причиной повышения затрат. Предприятие рассматривает возможность самостоятельно наладить производство конкретного вида материалов.</p>	<p>Выявить релевантные затраты на новое производство и сравнить варианты закупки по новой цене и собственного производства на основе оценки маржинального дохода.</p>

<p><i>Направление решения проблемы:</i>  Определить целесообразность самостоятельного производства новой продукции для внутреннего потребления.</p>	<p><i>Входная информация:</i>  – калькуляция себестоимости, полученная методом Direct Costing для производства изделий внутреннего потребления;  – объем потребности в изделиях;  – предлагаемая цена на материалы;  – максимальная производственная мощность.</p>
<p><i>Алгоритм решения:</i></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Необходимо оценить возможность производства дополнительной продукции для внутреннего потребления. Для этого важно сравнить максимальную производственную мощность и сумму текущего объема продаж и объема предполагаемого производства изделий для внутреннего потребления. Если максимальная производственная мощность меньше этой суммы, то выполнение самостоятельного производства невозможно. Дальнейшие шаги выполняются при условии полного согласования объемов производства с имеющимися мощностями.</li> <li>2. Рассчитать сумму всех статей калькуляции себестоимости, относящихся к переменным затратам.</li> <li>3. Проанализировав постоянные затраты на производство материалов, убедиться, существуют ли релевантные постоянные затраты, которых можно было бы избежать при приобретении материалов на стороне. Оценить величину этих релевантных постоянных затрат.</li> <li>4. Определить суммарные релевантные затраты на самостоятельное производство единицы материала (изделие). Они равны сумме переменных затрат на выпуск и релевантных постоянных затрат, поделенных на объем потребности в изделиях.</li> <li>5. Если полученные релевантные затраты на единицу материала (изделие) меньше предлагаемой цены, то приходим к выводу о целесообразности самостоятельного производства.</li> </ol>	

Таблица 3

### Задача 3

Управленческая ситуация 3	Направление решения проблемы	Метод решения проблемы	Входная информация:
Например, в связи с потерей одного из каналов сбыта выпускаемой продукции произошло уменьшение спроса на продукцию. Следствием этого стало увеличение запасов готовой продукции, снижение объема продаж и прибыли.	Ликвидация или сокращение подразделения, выпускающего данную продукцию.	Выявить устранимые затраты и проанализировать влияние реорганизации на маржинальный доход.	Отчет о прибыли, полученный методом Direct Costing для подразделения, подлежащего сокращению, и фирмы целом, имеющий вид
<p><i>Алгоритм решения:</i></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Необходимо выделить устранимые затраты, то есть те затраты, которых можно избежать в случае ликвидации подразделения. Для этого целесообразно просуммировать статьи «постоянные затраты, относимые на подразделения» и «переменные затраты» в графе «подразделения». В результате получим величину выигрыша при ликвидации.</li> <li>2. Вычитая из объема выручки компании объем выручки подразделения, получим величину проигрыша при ликвидации.</li> <li>3. Вычесть из величины выигрыша величину проигрыша. Если результат больше нуля, то решением проблемы будет являться ликвидация подразделения.</li> </ol>			

## Задача 4

<i>Управленческая ситуация 4</i>	Входная информация	Алгоритм решения
Например, по ряду объективных причин возникла проблема сокращения производственных мощностей.	<ul style="list-style-type: none"> <li>– количество продукции каждого вида, отнесенное к лимитированной производственной мощности (объем производства единицы лимитированной мощности);</li> <li>– расчет вклада на покрытие постоянных издержек для каждого вида продукции (маржинальная прибыль на единицу продукции равна цене единицы продукции минус сумма переменных затрат на выпуск единицы продукции).</li> </ul>	Необходимо определить для каждого вида продукции маржинальный доход. Сокращению подлежит выпуск продукции, у которого минимальная величина маржинального дохода.

Таким образом, решение различных управленческих задач в контуре управления себестоимостью продукции требует применения различных вариантов учета доходов и расходов и применения различных расчетных процедур.

Кроме того, необходимость в совершенствовании и упорядочении учетной информации вытекает как из потребностей управления, так и из специфики применяемой вычислительной техники.